

University of Groningen

De overdracht van risico's in de zorg

van der Steen, Martijn

Published in:
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
2016

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

van der Steen, M. (2016). De overdracht van risico's in de zorg: Risicobeheersing in een instelling voor langdurige ouderenzorg. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90(6), 254-262.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

De overdracht van risico's in de zorg

Risicobeheersing in een instelling voor langdurige ouderenzorg

Martijn van der Steen

SAMENVATTING Dit artikel analyseert een kleine instelling voor ouderenzorg die blootstaat aan verscheidene risico's als gevolg van de wettelijke veranderingen in de zorgsector. Hoewel kleinere instellingen voor langdurige ouderenzorg niet altijd gestructureerde methodieken als COSO ERM of ISO 31000 voor de beheersing van hun bedrijfsvoeringsrisico's volgen, blijkt uit de analyse dat kleine instellingen zeer actief kunnen zijn in de beheersing van deze risico's. Deze beheersing is vooralsnog reactief, maar veel van de activiteiten die al worden ondernomen in kleine instellingen passen goed in een risicobeheersingsmethodiek zoals het bovengenoemde ISO 31000.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Het artikel suggereert dat de kleinere zorginstellingen al veel aan risicobeheersing doen en dat ze deze activiteiten kunnen inpassen in een meer gestructureerde aanpak van bedrijfsvoeringsrisico's.

1 Inleiding

In het laatste decennium zijn er veel veranderingen in de Nederlandse zorg doorgevoerd. Veel van deze veranderingen behelzen dat zorgverleners zoals ziekenhuizen zich uitgebreider moeten verantwoorden voor de kwaliteit en de kosten die ze maken. Door uitgebreide accountinginformatie en het invoeren van instrumenten zoals Diagnose behandelcombinaties (DBC's) of de meer recente DOT's (DBC's Op weg naar Transparantie) geven zorgverleners vorm aan deze vraag naar transparantie. In het algemeen beargumenteren verscheidene auteurs in de accountingliteratuur dat accounting in de zorg een weergave is van deze maatschappelijke vraag naar transparantie en verhoogde kostenefficiëntie (zie bijvoorbeeld: Busse, Geissler & Quentin, 2011). De literatuur staat vooral stil bij het mogelijke ceremoniële karakter van het gebruik van accountinginstrumenten in de zorg. Zo merken Nor-Aziah & Scapens (2007) op dat deze systemen en instrumenten ontkoppeld kunnen worden van de interne processen. Als zodanig kan accounting vooral

worden gebruikt om het signaal af te geven dat er wordt gehandeld naar de voorkeuren van externe belanghebbenden, zonder dat dit leidt tot interne veranderingen.

Echter, de toename van het gebruik van accountinginstrumenten in de zorg is niet uitsluitend terug te brengen tot een ceremoniële reactie op externe preferenties. Het is ook noodzakelijk gebleken voor bedrijfsvoering in een steeds complexere omgeving. Op dit gebied staat de literatuur vooral stil bij het gebruik van accountinginformatie om de financiële middelen van de instelling veilig te stellen en vast te stellen dat zorgverleners kwalitatief goede zorg leveren. Echter, de literatuur heeft niet in gelijke mate stilgestaan bij de toenemende noodzaak voor risicobeheersing van bedrijfsrisico's in zorginstellingen. Risico in de context van zorginstellingen wordt vooral beschouwd als medische risico's, zoals blootstelling aan infecties door zorgpersoneel (Beltrami et al., 2000) of risico's die gepaard gaan met medische behandelingen (DeRosier et al., 2002). Risico's voor de bedrijfsvoering van zorginstellingen heeft minder aandacht gehad. Echter, de veranderingen in de Nederlandse zorg maken deze aandacht noodzakelijk. De context van zorginstellingen wordt in toenemende mate getypeerd door grote invloed van belanghebbenden, zoals de overheid, verzekeraars en patiënten. De gevolgen voor de bedrijfsvoering van deze instellingen en meer specifiek voor de bedrijfsrisico's worden steeds duidelijker.

Dit artikel bespreekt de gevolgen van veranderingen in de financiering van de ouderenzorg voor de bedrijfsrisico's van zorginstellingen. Deze veranderingen omvatten onder andere dat ouderen die nog voldoende zelfstandig zijn geen indicatie meer krijgen voor een verblijf in een verzorgings- of bejaardenhuis. In plaats hiervan wordt zorg op maat geleverd in de zelfstandige woonruimte van de cliënt. Deze zorg wordt per 1 januari 2015 ingekocht door de gemeente (onder andere begeleiding en dagbesteding middels de Wet Maatschappelijke Ondersteuning) en de zorgverzekeraars (onder andere de wijkverpleging middels de Zorg-

verzekeringswet). Voor zorginstellingen betekent dit een drastische verandering. Zij hebben te maken met veel meer partijen die zorg inkopen, een reductie van het aantal cliënten die zij op kunnen nemen en tegelijkertijd een verzwaring van de indicatie van de cliënten die nog wel toegang krijgen.

Het artikel bespreekt een casestudie bij een instelling voor ouderenzorg in het westen van Nederland. Deze instelling werd geconfronteerd met de bovengenoemde maatregelen van de overheid die uiteindelijk de zorg goedkoper en meer maatgericht moesten maken. In het algemeen werden deze maatregelen vooral doorgevoerd in de vorm van accountingveranderingen die de belanghebbenden moesten prikkelen om doelgerichter met de beperkte hulpbronnen in de zorg om te gaan. Echter, dit artikel betoogt dat dit gepaard ging met de overdracht van grote risico's van de overheid naar de individuele instellingen. Als zodanig hebben deze veranderingen tot gevolg dat de instellingen een groter bedrijfsrisico lopen, waarvoor zij traditioneel niet opgesteld stonden. Het artikel bespreekt de gevolgen van deze overdracht van bedrijfsrisico's voor de kleinere huizen voor langdurige ouderenzorg in Nederland.

De volgende paragraaf bespreekt in het kort de huidige literatuur over risicobeheersing en de langdurige zorg. De derde paragraaf gaat kort in op de methode van onderzoek en de zorginstelling waar het onderzoek plaatsvond. De vierde paragraaf bespreekt de resultaten en de vijfde paragraaf gaat kort in op de implicaties van deze resultaten. Tenslotte wordt het artikel afgesloten met een conclusie.

2 Risicobeheersing en de langdurige zorg

Risicobeheersing heeft in het laatste decennium veel aandacht gekregen in zowel de private als de publieke sector (Lam, 2006). In toenemende mate wordt risicobeheersing beschouwd als een integraal onderdeel van de corporate governance van organisaties, gegeven de aandacht die het krijgt in herzieningen in codes en regelgeving als Sarbanes Oxley en de 'Combined Code' in het Verenigd Koninkrijk (Woods, 2009). Er zijn verschillende raamwerken die organisaties helpen om de beheersing van bedrijfsrisico's vorm te geven. Een paar voorbeelden zijn: het GAO risicomangementraamwerk ontwikkeld door de Amerikaanse overheid, het OCEG Red Book, waarbinnen vooral wordt gekeken naar het identificeren en meten van risico's, en de FERMA risk management-standaard (Hardy, 2014). Er zijn twee methodieken gepubliceerd die vooral nadruk leggen op risicobeheersing als expliciet onderdeel van de interne beheersing in de organisatie. Dit zijn het COSO-raamwerk en ISO 31000¹.

Het COSO-raamwerk voor interne control omvat een uitgebreide omschrijving van risico's en manieren waarop interne control kan bijdragen aan het beheer-

sen van deze risico's. Dit wordt ook wel COSO ERM (COSO Enterprise Risk Management genoemd). Volgens dit raamwerk kunnen risico's worden gedefinieerd als 'de mogelijkheid dat een gebeurtenis voorkomt die het behalen van de bedrijfsdoelen nadelig beïnvloedt' (Moeller, 2013, p. 59). Het in 2013 herziene raamwerk omvat 17 principes waaronder de volgende gerelateerd aan de inschatting van bedrijfsrisico's: specificeren van heldere doelen; identificeren van risico's voor het behalen van die doelen; het overwegen van de mogelijkheid van fraude; significante veranderingen identificeren en evalueren. COSO ERM legt veel nadruk op de rol van de raad van bestuur van de organisatie, die verder gaat dan het verkrijgen van commitment en steun. COSO verwacht dat de raad van bestuur een actieve rol speelt in de invoering en het onderhoud van ERM in de organisatie (Hardy, 2014).

Een alternatieve methodiek van risicobeheersing wordt verschaft in ISO 31000, die werd gepubliceerd in 2009. Deze standaard voor risicobeheersing maakt zich hard voor risicobeheersing als een volwaardige strategische discipline en richt zich vooral op de effecten die risico's kunnen hebben voor het behalen van organisatie-doelstellingen (Hardy, 2014). ISO 31000 bestaat uit een aantal principes voor risicobeheersing en een aantal gecoördineerde acties die behoren tot het zogenoemde risicobeheersingsproces. Deze principes en acties worden ook de 7 R's en 4 T's van risicobeheersing genoemd. Tabel 1 geeft een overzicht van deze principes en acties.

De tabel toont dat er vier verschillende typen reacties mogelijk zijn als de organisatie significante risico's herkent. Ten eerste, de risico's kunnen worden geaccepteerd ('tolerate') als deze niet kunnen worden vermeden of als het beperken van deze risico's niet opweegt

Tabel 1 Principes en acties van risicobeheersing in ISO 31000

Recognition or identification of risks
Ranking or evaluation of risks
Responding to significant risks tolerate treat transfer terminate
Resourcing controls
Reaction planning
Reporting and monitoring risk performance
Reviewing the risk management performance

Bron: A structured approach to Enterprise Risk Management and the requirements of ISO 31000, gepubliceerd door Airmic, Alarm en IRM, 2010.

tegen de baten. Ten tweede, risico's kunnen worden beperkt door het actief aanpassen van werkprocessen zodat deze minder vatbaar zijn voor de geïdentificeerde risico's ('treat'). Ten derde, risico's kunnen samen met de verantwoordelijkheid voor de beheersing van deze risico's worden overgedragen naar een derde partij ('transfer'). De risico's zelf veranderen niet, maar de gevolgen zijn niet langer schadelijk voor de organisatie. Ten vierde, de organisatie kan bepaalde activiteiten aanpassen of stopzetten ('terminate'). De risico's die gepaard gaan met deze activiteiten worden dan uiteraard beperkt.

Sinds de jaren negentig is er een toenemend gebruik van deze raamwerken in de publieke sector (Drennan & McConnell, 2007; Collier, 2009), omdat risicobeheersing steeds meer wordt gezien als integraal onderdeel van de governance van publieke organisaties (Palermo, 2014). Deze toenemende nadruk op formele risicobeheersingsinstrumenten in de publieke sector heeft geleid tot enige kritiek. Zo geeft Power (2007) aan dat het gebruik van COSO ERM en andere raamwerken kan leiden tot defensief management en pogingen om schuld elders te leggen, in een context die vooral beïnvloed wordt door politieke en maatschappelijke, in plaats van bedrijfsmatige, overwegingen. Deze kritiek heeft echter niet voorkomen dat formele risicobeheersing in de publieke sector een steeds belangrijker rol speelt. Verschillende auteurs hebben gevonden dat risicobeheersing in de publieke sector vooral aansluit bij een behoefte aan meer transparantie (Collier & Woods, 2011; Crawford & Stein, 2004). De invoering van COSO ERM en ISO 31000 in de publieke sector komt zo tegemoet aan eisen van externe en interne belanghebbenden, zoals de overheid, professionele organisaties en het brede publiek. Deze invoering is vaak afhankelijk van experts, zoals consultants en andere organisaties die al werken met één van de raamwerken voor risicobeheersing (Palermo, 2014).

De literatuur over de beheersing van bedrijfsrisico's in de publieke sector lijkt haar voorbeelden vooral uit de gemeentelijke overheid en het onderwijs te halen. Zo rapporteert Woods (2009) over de invoering van een risicobeheersingssysteem in de gemeenteraad van de stad Birmingham en onderzocht Edwards (2012) hoe risicobeheersing wordt ingebed in het hoger onderwijs in Australië. Hoewel deze studies veel aanknopingspunten bieden voor een effectieve beheersing van risico's in de publieke sector, zijn er niet veel verslagen van het beheersen van bedrijfsrisico's in de gezondheidszorg in het algemeen, en in de langdurige ouderenzorg in het bijzonder. Eén van de redenen is dat zorgaanbieders lange tijd in een relatief afgeschermd omgeving opereerden waarin een aantal bedrijfsrisico's niet op het niveau van individuele zorgaanbieders lagen. Bijvoorbeeld vastgoedrisico's en risico's gerelateerd aan vraag en aanbod lagen door vergaande regulering op

nationaal niveau. Echter, door toenemende deregulering in de zorg worden bedrijfsrisico's steeds nadrukkelijker op het niveau van de individuele zorgaanbieder geplaatst. Waar risicobeheersing in de zorgsector lange tijd synoniem is geweest met het beperken van medische risico's, komen ook in deze sector bedrijfsrisico's nadrukkelijker in beeld.

Ondanks dat er wel veel is gezegd over accounting in zorginstellingen (zie bijvoorbeeld: Ballantine, Brignall & Modell, 1998; Jacobs, 1998; Brunsson, Lapsley & Miller, 1998) staat de kennis over het beheersen van bedrijfsvoeringsrisico's in de zorg nog in de kinderschoenen. Dit artikel gaat in op een onderzoek gedaan naar risicobeheersing in een centrum voor langdurige zorg aan senioren. Het betoogt dat ondanks een beperkt gebruik van integrale risicobeheersingsmethodieken in met name kleine instellingen, de deregulering van de markt voor ouderenzorg heeft geleid tot een groter besef van bedrijfsrisico's. Bovendien worden deze risico's actief in kaart gebracht en beheerst, maar dit vindt slechts beperkt plaats in het kader van een integrale methodiek als COSO ERM of ISO 31000. In plaats daarvan lijkt risicobeheersing in een kleine zorginstelling voornamelijk reactief, ook omdat zij nog weinig ervaring hebben met de verscheidenheid aan risicobeheersingsinstrumenten die een meer proactieve risicohouding ondersteunen.

3 Context en methode

De Zevenster is een centrum voor senioren in het westen van het land. Rond de start van de studie in maart 2014 bood het huis plaats aan ongeveer 85 ouderen die zorg ontvingen. De Zevenster biedt verpleeghuiszorg aan mensen met dementie en met somatische klachten. Ook levert zij verzorgingshuiszorg voor mensen met lichte lichamelijke klachten en mensen die niet meer voor zichzelf kunnen zorgen. Hiertoe behoort ook de snelgroeiende groep mensen met beginnende dementie. Bovendien staan er in de omgeving van De Zevenster verscheidene aanleunwoningen waarvan de bewoners ook een beroep kunnen doen op de voorzieningen van De Zevenster. Verder biedt De Zevenster ook thuiszorg, en heeft zij ook huishoudelijke hulp geboden voor mensen die zelfstandig bleven wonen. De Zevenster is representatief voor een bepaald type van verzorgingshuizen in Nederland. Het is een relatief klein huis, met een lange historie in de gemeenschap waarin zij is gevestigd. Het huis dient als een belangrijk sociaal centrum in de locatie, niet alleen voor ouderen maar ook voor de brede populatie in het dorp. Voor veel inwoners is De Zevenster dan ook de logische keuze, mochten zij zich in de positie vinden waarin zij zorg nodig hebben. De Zevenster had begin 2014 een personeelsbezetting van ongeveer 84 FTE, waarvan ongeveer 75 FTE in de vorm van vast personeel.

Sinds 2014 hebben 23 interviews plaatsgehad met ver-

schillende belanghebbenden in De Zevenster, inclusief de bestuurder, de teamleiders Zorg en Dagverzorging, de manager bedrijfsondersteuning, en de raad van toezicht. Deze interviews duurden tussen 30 minuten en 2,5 uur. Het brede doel van het onderzoek is het begrijpen van de invloed van de overdracht van risico's op de financieel-administratieve functie in een zorginstelling als De Zevenster. Dit artikel is hier een onderdeel van.

4 De overdracht van risico's door de overheid naar De Zevenster

In de periode voor 2015 was de financiering van De Zevenster vooral afhankelijk van de AWBZ (Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten). Ouderen die zorg nodig hadden kregen een indicatie van het Centrum Indicatiestelling Zorg (CIZ), waarmee ze recht kregen op een plek in een instelling. Het zogenoemde zorgkantoor is verantwoordelijk voor het aanbod van de juiste zorg in een regio en maakt afspraken met zorgaanbieders over capaciteit en kwaliteit. De zorgkantoren kunnen worden gezien als vertegenwoordigers van de ziektekostenverzekeraars en de overheid en zijn een belangrijke gesprekspartner van de verpleeg- en verzorgingshuizen. Voor verpleeghuizen zoals De Zevenster omvatten kosten die ze maken voor een belangrijk deel de verzorging van bewoners met somatische en psychogeriatrische klachten in een gevorderd stadium.

In 2013 besloot het kabinet dat de zorg meer toegesneden moest zijn op de behoeften van de gebruiker. Voor de gezondheidszorg betekende dit onder meer dat de stijgende kosten moesten worden bedwongen door mensen langer thuis te laten wonen met een bepaalde graad van ondersteuning en zorg. Om dit te bewerkstelligen werd de zorg die voorheen werd betaald uit de AWBZ opgeknipt in een drietal onderdelen. Als eerste werd de Wet Maatschappelijke Ondersteuning (WMO) uitgebreid. Deze wet regelt onder andere de niet-medische ondersteuning aan mensen die een min of meer zelfstandige huishouding voeren. Het kernwoord hier was maatwerkvoorziening. In de context van deze casestudie kwam naast de huishoudelijke hulp nu ook de extramurale dagbesteding voor ouderen onder de WMO te vallen. Concreet betekende dit dat sinds 1 januari 2015, de gemeenten contracten afsluiten met de aanbieders van deze diensten, waaronder De Zevenster. Ten tweede, de zorgverzekeraars werden verantwoordelijk voor de kosten van zaken als thuiszorg die onder andere wordt uitgevoerd en gecoördineerd door de wijkverpleegkundige. Ten derde, de Wet Langdurige Zorg (WLZ) regelt de zorg voor de mensen die de hele dag toezicht of andere vormen van langdurige intensieve zorg nodig hebben.

Deze en andere veranderingen hebben ertoe geleid dat een aantal bedrijfsrisico's gerelateerd aan onder andere huisvesting, financiering en capaciteit is verplaatst van het publieke domein, waarbij de landelijke en

plaatselijke overheid deze risico's droegen, naar de individuele instellingen. Als gevolg hiervan zijn de instellingen voor langdurige ouderenzorg nu volop bezig om zich aan te passen aan de nieuwe realiteit, waarin zij een grotere verantwoordelijkheid dragen voor hun bedrijfsrisico's. Om dit te illustreren, zal ik een drietal specifieke gebeurtenissen uitlichten die de manieren vertegenwoordigen waarop De Zevenster de nieuwe risico's poogt te beheersen in een omgeving die in toenemende mate wordt gekenmerkt door onzekerheid en korte planninghorizonten.

4.1 Huishoudelijke hulp en de WMO: de overdracht van marktrisico's

De Zevenster leverde huishoudelijke hulp voor mensen die hierdoor langer thuis konden wonen. In het kader van de vernieuwde wet WMO was de gemeente verantwoordelijk voor het aanschaffen van deze zorg voor haar inwoners. De gemeente had echter niet de schaal of expertise voor de onderhandelingen en zij deed al snel wat veel kleinere gemeenten deden: een gecombineerde inkoop met andere gemeenten, waarvoor de grootste gemeente de tariefonderhandelingen voerde. Hoewel dit afbreuk deed aan het uitgangspunt van het kabinet dat gemeenten dicht bij de burger staan en hierdoor beter in staat zijn om maatwerk in zorg te leveren, was het voor de kleine gemeente niet haalbaar om alle onderhandelingen te voeren met zorgverleners en de bijbehorende processen en procedures in te richten. Tegelijkertijd hadden ook de regionale aanbieders van huishoudelijke hulp zich verenigd. Het gevolg was dat De Zevenster weinig invloed had in het verloop van de onderhandelingen.

De zorg zou worden aanbesteed via het Stipter zorgveilingstelsel. De cliënt en zijn zorgvraag werden aangemeld in dit stelsel en zorgaanbieders konden dan een prijs offeren die viel tussen een minimum- en maximumprijs. De gunning vond plaats op basis van deze prijs en een aantal aanvullende condities. De gemeente bleek echter lange tijd moeite te hebben met het vaststellen van tarieven. Zo werd De Zevenster gevraagd de eerste drie maanden te factureren op basis van de tarieven van het voorgaande jaar. Toen het veilingstelsel eenmaal operationeel was moest het verzorgingshuis tarieven bieden die lager waren dan die voorheen golden. Dit bleek een grote uitdaging te zijn, aangezien de instelling niet al haar kosten kon afwentelen voor de geoffreerde tarieven. Bovendien verwachtte de gemeente aanvullende rapportages over kwaliteit en inzet op een manier die de inzet van aanvullende informatiesystemen noodzakelijk maakten.

Om te kunnen voldoen aan de eisen van de gemeente en om nauwkeurige kostentoe-rekeningen te maken op het niveau van individuele cliënten was het nodig om uitgebreide informatiesystemen te gebruiken. Echter, de eerste paar veilingen maakten duidelijk dat er par-

tijen waren die de door de gemeente voorgeschreven minimumtarieven boden voor nieuwe cliënten. De bestuurder van het huis legde uit:

‘Het veilingstelsel leidde ertoe dat er ‘cowboys’ kwamen die boden op opdrachten voor het minimumtarief wat wij nooit kostendekkend konden krijgen’.

De Zevenster liep grote risico's door het nieuwe veilingstelsel en de aanvullende eisen vanuit de gemeente. Voor elke nieuwe cliënt voor de huishoudelijke hulp moest opnieuw worden geboden. Dat betekende twee dingen: (1) het was moeilijk om voldoende schaal op te bouwen om zo de aanzienlijke vaste kosten te dekken en (2) de tarieven waarop de huidige aanbestedingen werden gegund hadden beperkte voorspellende waarde voor het inschatten van de tarieven voor toekomstige aanbestedingen, omdat de uitslagen van de veilingen erg onvoorspelbaar waren. Dit betekende ook dat het lastig was voor De Zevenster om een financiële langetermijnplanning te maken. De risico's die gerelateerd waren aan een onvoorspelbare tariefontwikkeling en de kosten van de informatievoorziening maakten dat De Zevenster niet door kon gaan met het verlenen van huishoudelijke hulp. De bestuurder legt uit:

‘toen bleek dat huishoudelijke hulp voor ons veel financiële risico's met zich meebracht, hadden we geen keus dan er mee te stoppen. Mijn grootste zorg was om onze medewerkers goed terecht te laten komen. Ik heb toen de stoute schoenen aangetrokken en een aantal aanbieders gebeld. Ik zei hen: “wij willen ons terugtrekken. Jullie mogen onze activiteiten overnemen, mits je ook het personeel tegen gelijke voorwaarden overneemt”. Eén van hen ging akkoord. Dat was een enorme opluchting, dat mijn mensen goed terecht kwamen.’

In dit geval wees De Zevenster de risico's af, omdat deze eenvoudigweg niet opwogen tegen de voordelen; financieel of anderszins. Ze beëindigde bepaalde activiteiten om zo haar totale risicoprofiel te verbeteren. Echter, deze oplossing voor het beheersen van risico's kon uiteraard niet worden gebruikt voor alle andere risico's die werden gedragen door De Zevenster.

4.2 De Normatieve Huisvestingscomponent: de overdracht van huisvestingsrisico's

Traditioneel werden de kosten van de huisvesting van De Zevenster vergoed op basis van nacalculatie. Echter, vanaf 2012 veranderde dit. Vanaf dat jaar werd elk jaar een groter deel van de kosten voor huisvesting vergoed op basis van een standaardbedrag per cliënt. Deze standaardvergoeding voor het vastgoed wordt de zogenoemde Normatieve HuisvestingsComponent (NHC) genoemd. Elk jaar vormt deze component een groter deel van de totale vergoeding voor huisvesting totdat in 2018 de volledige vergoeding op basis van de NHC plaatsvindt. Vergoeding op basis van de NHC is een fundamentele wijziging voor huizen als De Zeven-

ster. Onder de oude systematiek waren alle huisvestingskosten inclusief de kapitaalslasten onafhankelijk van de bezetting van de instelling en waren deze vrijwel altijd gedekt. Als zodanig waren de risico's op vastgoed te verwaarlozen en was financiering vaak eenvoudig te verkrijgen. Onder de nieuwe systematiek is de financiering van het vastgoed gekoppeld aan de bezetting van het huis. De NHC gaat uit van een normatieve bezetting van 97% van De Zevenster. Dit betekent dat onderbezetting niet alleen ten koste gaat van de dekking op vaste kosten zoals personeel en verschillende voorzieningen, maar ook van de vergoeding voor het instandhouden van de huisvesting. Als zodanig ligt het risico op huisvesting nu meer bij de individuele huizen.

De Zevenster, en veel huizen met haar, houden momenteel over aan de NHC. Het onroerend goed van de huizen is vaak oud en de afschrijvingen zijn laag. Het is dan ook de praktijk binnen De Zevenster dat het surplus op de NHC aangewend wordt om tekorten op de exploitatie te dekken. Deze praktijk is toegestaan volgens de Nederlandse Zorgautoriteit. Echter, de trend tot extramuralisatie² leidt ertoe dat veel gebouwen moeten voldoen aan hogere eisen. Dit geldt ook voor De Zevenster. Zij is al een aantal jaren bezig met het plannen van nieuwbouw, maar dit bleek een moeizaam proces om een aantal redenen. Ten eerste maakt nieuw vastgoed tekorten op de exploitatie zichtbaar en leidt het tot urgentie om deze tekorten op te lossen omdat de NHC dan niet langer kan worden gebruikt voor de exploitatie. Ten tweede is de financiering voor onroerend goed in de gezondheidszorg niet meer vanzelfsprekend. Aangezien de overheid zich niet meer garant stelt voor investeringsrisico's op vastgoed moest De Zevenster actief op zoek naar financiering bij kapitaalverschaffers. Deze kapitaalverschaffers zijn terughoudend om deze financieringen te verzorgen, omdat de risico's van zorgcentra moeilijk in te schatten zijn. De Zevenster diende aan veel eisen te voldoen en veel detailinformatie aan te leveren die niet volledig beschikbaar was. Vanwege de toegenomen complexiteit van vastgoedfinanciering nam ze een extern bureau in de arm om dit proces te begeleiden en om toekomstscenario's te ontwerpen voor toekomstige aflossingen en andere gevolgen voor de financiële positie van het huis. De administrateur legt uit:

‘Wij zijn een zorginstelling. Traditioneel hebben wij helemaal geen expertise op het gebied van vastgoed en vastgoedfinanciering. Maar de overheid heeft veel risico's onze kant opgeschoven en nu moeten wij reageren’.

Financiering door banken en andere kredietverleners was een middel voor De Zevenster om een deel van haar vastgoedrisico's over te dragen aan derden. Echter, dit gebeurde wel tegen een prijs. Buiten de kosten van de kapitaalverschaffers, drukten de kosten van het inhuren van externe expertise op de begroting van De Ze-

venster. Desalniettemin was vernieuwing van het vastgoed belangrijk voor het behoud van de kwaliteit, en de hiermee gepaard gaande risico's werden zo veel mogelijk overgedragen op de kredietverleners en adviseurs, die hiervoor een vergoeding ontvingen.

4.3 Planning & control: de overdracht van operationele risico's

In 2007 is de overheid begonnen met de invoering van zogenoemde Zorgzwaartepakketten (ZZP's). Deze instrumenten werden opgezet in het kader van de toenmalige AWBZ en dienden onder andere om daadwerkelijk verleende zorg te financieren, in plaats van beschikbare capaciteit, wat tot die tijd gebruikelijk was. Het CIZ wijst deze ZZP's toe. Het Zorgkantoor in de regio helpt vervolgens met de inkoop van de zorg die behoort bij deze ZZP's. Voor De Zevenster betekende deze werkwijze dat zij cliënten binnen kreeg die één van de acht relevante ZZP's toegekend hadden gekregen. Deze ZZP's liepen op aan de hand van de intensiteit van de zorgvraag. Ter illustratie, ZZP 1 werd omschreven als 'Besluit wonen met enige begeleiding'; ZZP 8 werd omschreven als 'Beschermd wonen met zeer intensieve zorg, vanwege specifieke aandoeningen, met de nadruk op verzorging/verpleging'.³ Elke zorgzwaarte had een bepaald tarief en hogere ZZP's hadden hogere tarieven. Vanaf 2007 moest De Zevenster ook zogenoemde productieafspraken maken met het regionale zorgkantoor. In deze afspraken werd vastgelegd hoeveel zorg De Zevenster zou leveren aan elke ZZP-categorie. Als zodanig omvatten deze afspraken een afstemming tussen de vraag uit een bepaalde regio en de capaciteit van De Zevenster. Mocht er meer zorg worden geleverd dan oorspronkelijk begroot, dan werd deze zorg in principe vergoed door het zorgkantoor. Echter, de laatste jaren is ook dit beleid aangescherpt. Eén van de meest ingrijpende recente veranderingen in de ouderenzorg die De Zevenster treft is dat ZZP 1, 2 en 3 zijn komen te vervallen. Dat wil zeggen dat ouderen met een lichte zorgindicatie langer in een zelfstandige woonruimte verblijven. Ondersteuning voor deze ouderen wordt verzorgd vanuit de gemeente (o.a. huishoudelijke zorg) en de ziektekostenverzekering (de wijkverpleegkundige). In de productieafspraken met het zorgkantoor ligt als gevolg hiervan nu meer nadruk op hogere zorgzwaartepakketten. De Zevenster heeft veel expertise op het gebied van ouderen met voortschrijdende dementie. Als zodanig richt het huis zich steeds meer op zwaardere gevallen van dementie. Mocht er minder zorg worden verleend dan afgesproken, of zorg die valt in lagere ZZP's, dan spreekt de overheid van 'onderproductie'. Dit kan voorkomen als er in korte tijd relatief veel mensen overlijden, en er mensen in een lagere zorgzwaarte voor terugkomen. Tekorten op onderproductie worden niet meer vergoed, wat in de praktijk neerkomt op een terugvoering aan het eind van de periode. In de laatste jaren be-

tekent dit een toename van financiële risico's van De Zevenster, aangezien niet alleen de operationele kosten, maar ook, zoals eerder besproken, de huisvestingskosten steeds meer worden gedekt op basis van productie in plaats van beschikbare capaciteit. Bovendien is de productie in de eerste helft van het jaar bepalend voor de productieafspraken in het daaropvolgende jaar. Onderproductie in het verleden leidt dus tot een structurele verlaging van de capaciteit die wordt vergoed, ongeacht de huidige vraag.

De Zevenster heeft ook regelmatig *overproductie*. Dit komt voor als het huis meer cliënten aanneemt dan voorzien, of als deze in een hogere ZZP vallen. Zorgaanbieders hebben een zorgplicht en de directie van De Zevenster wil ook uit overtuiging geen mensen weigeren. Echter, overproductie wordt vooral veroorzaakt door huidige bewoners die door een verslechterde gezondheid in een hogere zorgzwaarte worden geïndiceerd. Het kan dus voorkomen dat De Zevenster 'overproductie' maakt, dat wil zeggen meer zorg levert dan gebudgetteerd. In het verleden werd deze extra inzet vergoed vanuit de AWBZ, maar in de huidige systematiek wordt deze niet of niet geheel vergoed. De Zevenster kan het zorgkantoor verzoeken om overproductie te dekken, en deze is geneigd dit te doen als zij voldoende budget heeft. Echter, deze dekking is het laatste jaar niet hoger gebleken dan 80% van de geldende tarieven. Om inzicht te krijgen in de financiële gevolgen van toekomstige onder- en overproductie heeft de instelling simulaties laten uitvoeren door een extern bureau. Deze simulaties geven weer hoe de financiële positie van De Zevenster verandert als het aantal cliënten varieert en als de verhouding in ZZP's anders is dan oorspronkelijk gedacht. Hoewel het maken van deze simulaties op de begroting drukt, dragen deze analyses bij aan een beter begrip van de factoren die van invloed zijn op de resultaatsontwikkeling van De Zevenster en de financiële risico's die gepaard gaan met veranderingen in aannames over toekomstige ontwikkelingen in de regio. Op basis van de uitkomsten van deze simulaties besloot De Zevenster om bepaalde aannames opnieuw te bespreken met het zorgkantoor. Bovendien gaven de uitkomsten ook enig vertrouwen in het vermogen van De Zevenster om de risico's ten gevolge van een veranderde zorgvraag van cliënten te dragen.

Als gevolg van de veranderde systematiek van tarifiering draagt De Zevenster nu ook financieel risico voor de demografische veranderingen in haar gebied, zoals daar zijn veranderde overlijdenspercentages en dementieontwikkeling in de populatie. Dit betekent dat De Zevenster nu onder- en overproductie actief moet beheersen. Momenteel doet zij dit onder andere door een cliëntenstop in de thuiszorg, omdat ook de ziektekostenverzekeraars een vergoedingsplafond hebben ingesteld. Bovendien heeft De Zevenster momenteel een paar kamers leegstaan omdat het aannemen van addi-

tionele cliënten overproductie zou betekenen. Voor het bestuur van De Zevenster is dit een moeilijke keuze. Om de risico's beheersbaar te maken moet zij het aanbod van zorg beperken, terwijl hier wel vraag naar is. De nieuwe wetgeving heeft ertoe geleid dat De Zevenster haar aanbod van zorg actief beheerst, om zo de instelling te behoeden voor ondraaglijke financiële risico's. Dit omvat het bovengenoemde aanpassen van het aannamebeleid van nieuwe cliënten, pogingen om de capaciteit sneller af te stemmen op de demografische ontwikkelingen in de regio en meer samenwerking met instellingen uit de buurt. Op deze wijze probeert De Zevenster de risico's met betrekking tot zorgverlening en exploitatie te beheersen.

5 Implicaties

Bovenstaande caseanalyse benoemt drie gevallen waarin een instelling voor langdurige ouderenzorg te maken kreeg met relatief nieuwe bedrijfsrisico's. Het concept van risico kwam vooral naar voren in operationele beslissingen en in risico-overzichten die de instelling maakte; de instelling had voornamelijk geen volledige risicobeheersingsmethodiek als ISO 31000 of COSO ERM. Desalniettemin bleek in bovengenoemde gevallen dat het bestuur van De Zevenster reageerde op alle vier manieren zoals genoemd in ISO 31000. Tabel 2 toont de relatie tussen ISO 31000 en de bovengenoemde gevallen in De Zevenster.

De tabel toont dat veel van de acties van De Zevenster als risicobeheersing volgens ISO 31000 kunnen worden aangemerkt. De instelling zette activiteiten stop waarvan de risico's te hoog werden bevonden ('terminate'). Zij nam op de koop toe dat daarmee de omzet en het personeelsbestand terugliep. De Zevenster poogde om vastgoedrisico's elders te plaatsen ('transfer'). Hoewel dit een dure optie was, had het huis niet de expertise of het kapitaal om deze risico's zelf te dragen. Een derde strategie omvatte het verzamelen van informatie en het laten uitvoeren van simulaties om zo een beter beeld te krijgen van de risico's die de instelling liep. Op deze wijze kon het bestuur van de instelling een betere afweging maken over de bedrijfsmatige risico's die zij kon dragen ('tolerate'). Als laatste beheers-

te De Zevenster actief de plaatsing van nieuwe cliënten en de capaciteit die zij ter beschikking kon stellen. Hoewel dit een breuk betekende met het verleden, probeerde de instelling zo de geboden vergoedingen in lijn te brengen met haar diensten ('treat').

Veel van deze activiteiten vielen nog niet in een gestructureerde aanpak van deze risico's. Hierin kunnen bovengenoemde raamwerken zoals ISO 31000 behulpzaam zijn. ISO 31000 biedt zorginstellingen een manier om de beheersing van bedrijfsvoeringsrisico's in te bedden in bestaande beheersingsprocessen. Voor een instelling in de langdurige ouderenzorg zou dit betekenen dat de 7 R's van risicobeheersing een rol kunnen spelen zoals weergegeven in tabel 3. Uit de casestudie blijkt dat De Zevenster goed in staat is gebleken om risico's in kaart te brengen en hierop te reageren. Dit blijkt ook uit de inventarisaties van risico's die de instelling onderneemt op gebieden zoals medewerkers, zorgverlening en organisatie. Waar mogelijk wordt de voortgang op deze risicogebieden gemeten en geëvalueerd. Echter, deze activiteiten zijn nog beperkt geïntegreerd in een structurele risicobeheersingsmethodiek en in de rest van de bedrijfsvoering. Zo lijkt het laatste deel van tabel 3, dat de evaluatie en beheersing van het risicobeheersingsproces zelf verwoordt, in een kleine instelling als De Zevenster minder aandacht te krijgen. Hoewel dit begrijpelijk is, gezien de uitdagingen waar de instelling voor staat, draagt een regelmatige evaluatie bij aan het verder verhogen van de kwaliteit van het risicobeheersingsproces.

Voor kleine zorginstellingen hoeft het invoeren van een gestructureerde risicobeheersingsmethodiek, als ISO 31000, niet heel ingrijpend te zijn. De bevindingen uit de casestudie tonen aan dat veel elementen uit ISO 31000 al aanwezig kunnen zijn in de instelling. Er is al veel informatie beschikbaar in bestaande informatiesystemen en er is een toenemend bewustzijn van bedrijfsvoeringsrisico's. Door middel van een gestructureerde methodiek voor het beheersen van bedrijfsvoeringsrisico's wordt de kennis die al beschikbaar is over deze risico's gestructureerd en ontsloten. Het bestuur van een instelling is formeel verantwoordelijk is voor het beheersen van de risico's.

Tabel 2 Relatie tussen ISO 31000 en reacties van De Zevenster op toename risico's

ISO 31000 reactie	Reactie De Zevenster	Gevolgen voor De Zevenster
Terminate	Stopzetten van huishoudelijke hulp aan huis.	Verlaging financiële risico's gerelateerd aan aanbesteding huishoudelijke hulp in gemeenten. Verlaging omzet en verkleining personeelsbestand.
Transfer	Overdragen van risico's middels externe financiering vastgoed.	Noodzaak tot het aanleveren van veel informatie; inhuur externe experts.
Tolerate	Laten uitvoeren van verscheidene simulaties.	Inzichtelijk krijgen van risico's die de organisatie kan dragen; inhuur externe experts.
Treat	Aanpassen plaatsingsbeleid en capaciteit.	Opvangen van fluctuaties in cliëntenaanbod en financiering. Het primaire zorgproces wordt meer beschouwd vanuit bedrijfsmatige risico's.

Tabel 3 Mogelijke inbedding van 7 R's van ISO 31000 in beheersprocessen zorginstelling

7 R's van ISO 31000	Mogelijke inbedding in een zorginstelling
Recognition or identification of risks	Regelmatig inventariseren van risico's voor de sector, de regio, en de instelling.
Ranking or evaluation of risks	Periodieke analyse van deze risico's en het aanbrengen van een hiërarchie in deze risico's.
Responding to significant risks tolerate treat transfer terminate	Reageren op de risico's om zo de risico's van de instelling te beperken. Zoals beschreven is De Zevenster erg actief met deze reacties.
Resourcing controls	Invoeren van methoden die risicovolle processen meten en corrigeren. Dit kan bijvoorbeeld een regulier overzicht zijn van criteria, zoals tariefontwikkelingen in relatie tot kosten, en kamerbezetting in relatie tot afspraken met het zorgkantoor. Deze methoden kunnen geïntegreerd worden in reguliere beheersingsprocessen.
Reaction planning	Het opstellen en bijwerken van reactieplannen die in werking treden wanneer bepaalde risico's onacceptabel worden bevonden.
Reporting and monitoring risk performance	Periodieke terugkoppeling over de effectiviteit van de genomen acties om individuele risico's te beheersen.
Reviewing the risk management performance	Terugkoppeling over de effectiviteit van het gehele risicobeheersingsproces.

Zij kan deze verantwoordelijkheid nog beter vormgeven als er een methodiek wordt gebruikt die past bij de toenemende bedrijfsvoeringsrisico's die een instelling draagt.

6 Conclusie

Hoewel risicobeheersing in de zorgsector in het verleden vooral ging om het beheersen van medische risico's, blijkt uit voorgaande casestudy dat de omgeving van zorginstellingen dusdanig is veranderd, dat er toenemende behoefte is aan de beheersing van bedrijfsmatige risico's. Daar de overheid ondernemerschap in de zorg bevordert en de zorginstellingen een toenemend aantal belanghebbenden kennen, zoals gemeenten, verzekeraars en kredietverleners, is de bedrijfsvoering complexer geworden. Om deze reden is het noodzakelijk voor instellingen om de risico's voor hun continuïteit in kaart te brengen en deze gestructureerd te beheersen. In kleinere instellingen zoals De Zevenster worden al veel risicobeheersingsactiviteiten ondernomen, alhoewel ze niet altijd zo worden genoemd. Echter, deze activiteiten lijken vooralsnog niet volledig ingebed te zijn in een beheersingsmethodiek als ISO 31000.

De eerder besproken wetswijzigingen hebben een gestructureerde beheersing van bedrijfsrisico's noodzakelijk gemaakt. Door de beperkte omvang van een aantal instellingen, de aanvullende risico's die de overheid bij hen neerlegt en de verschillende disciplines die hierbij betrokken zijn, lijkt hier een rol weggelegd voor de financieel-economische functie in instellingen voor langdurige zorg. De overheid wenst meer ondernemerschap in de zorg en de bijbehorende risico's zullen deels beheerst worden binnen het financieel-administratieve apparaat van de instellingen. Immers, er is meer informatie en er zijn meer scenario's en analyses

nodig om deze risico's te identificeren, prioriteren, aan te pakken en de uitkomsten te evalueren. Hoewel kleinere instellingen vaak niet de middelen hebben om een eigen bedrijfsrisicofunctionaris aan te stellen, is de financieel-economische functie vaak al betrokken bij de (financiële) beheersing van veel bedrijfsprocessen. Het lijkt dan ook goed mogelijk om de invoering en het onderhoud van een risicobeheersingsmethodiek op dit gebied te beleggen bij deze functie.

Deze uitbreiding van de financieel-economische functie in kleinere zorginstellingen zou vorm kunnen krijgen door samenwerking tussen instellingen op het financieel-economisch domein. Deze samenwerking kan leiden tot de schaalvergroting die noodzakelijk is voor investeringen in informatiesystemen en meer kennis op het gebied van risicobeheersing. Verder kan het behulpzaam zijn om, waar nodig, competenties op het gebied van risicobeheersing te verbeteren door middel van opleidingen en trainingen. Als laatste kan men denken aan een betere integratie van risicobeheersing in de beheersstructuren die al bestaan in de instellingen. Systemen als ISO 31000 kunnen hierbij behulpzaam zijn. Op deze wijzen kunnen de instellingen hun bedrijfsvoering beter wapenen tegen de onzekerheden die gepaard gaan met het door de overheid gewenste ondernemerschap in de zorg.

De bestuurder van De Zevenster tekent echter aan dat ondernemerschap in de zorg zeer moeilijk is, omdat er feitelijk geen echte markt van vraag en aanbod is, en de vele wettelijke kaders dit ondernemerschap op een aantal gebieden beperken. Desalniettemin is het bestuur zich ervan bewust dat de veranderingen in de langdurige ouderenzorg een gestructureerde aanpak van bedrijfsrisico's noodzakelijk maken. Maar zelfs als instellingen als De Zevenster nog geen integrale methodologie als ISO 31000 hebben, laat de casestudie

zien dat zij toch zeer actief zijn met het inperken van deze bedrijfsrisico's. Deze activiteiten kunnen dan ook

in een later stadium ingepast worden in deze of andere risicobeheersingsraamwerken. ■

Dr. M.P. van der Steen is universitair hoofddocent bij de vakgroep Accounting aan de Rijksuniversiteit Groningen.

De auteur is dankbaar voor de bijdrage van het Institute of Management Accountants (IMA), Montvale, NJ, USA, die deze studie mede mogelijk heeft gemaakt.

De auteur wil verder alle medewerkers van De Zevenster bedanken voor het inzicht dat hij heeft verkregen in de complexe materie van de zorg in de Nederland.

Noten

■ GAO staat voor 'Government Accountability Office'. OCEG is een afkorting voor 'Open Compliance and Ethics Group'. FERMA is een afkorting voor 'Federation of European Risk Management Associations'. COSO staat voor 'Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

Commission' en ISO is een afkorting voor 'International Organization for Standardization'.

■ Extramuralisatie is een scheiding van wonen en zorg. Dit betekent dat zorgbehoeftigen een woonruimte huren en apart zorg inkopen. Dit betekent dat huizen als De Zevenster hoogwaar-

dige moderne woonruimte moeten aanbieden, waar vroeger vaak werd voorzien in 'standaard'-kamers met beperkte oppervlakte.

■ Beleidsregel CA-208, Invoering zorgzwaartepakketten 2008, Nederlandse Zorgautoriteit.

Literatuur

- Airmic, Alarm & IRM. (2010). *A structured approach to Enterprise Risk Management (ERM) and the requirements of ISO 31000*. Geraadpleegd op <http://www.airmic.com/tech-doc/structured-approach-enterprise-risk-management-erm-requirements-iso-31000>.
- Ballantine, J., Brignall, S., & Modell, S. (1998). Performance measurement and management in public health services: A comparison of U.K. and Swedish practice. *Management Accounting Research*, 9(1): 71-94.
- Beltrami, E.M., Williams, I.T., Shapiro, C.N., & Chamberland, M.E. (2000). Risk and management of blood-borne infections in health care workers. *Clinical Microbiology Reviews*, 13(3): 385-407.
- Brunsson, N., Lapsley, I., & Miller, P. (1998). Constructing health care accountants: Melding calculation and care. *Management Accounting Research*, 9(1): 31-35.
- Busse, R., Geissler, A., & Quentin, W. (2011). *Diagnosis-related groups in Europe: Moving towards transparency, efficiency and quality in hospitals*. McGraw-Hill Education (UK).
- Collier, P.M. (2009). *Fundamentals of risk management for accountants and managers*. Routledge.
- Collier, P.M., & Woods, M. (2011). A comparison of the local authority adoption of risk management in England and Australia. *Australian Accounting Review*, 21(2): 111-123.
- Crawford, M., & Stein, W. (2004). Risk management in UK local authorities: The effectiveness of current guidance and practice. *International Journal of Public Sector Management*, 17(6): 498-512.
- DeRosier, J., Stalhandske, E., Bagian, J.P., & Nudell, T. (2002). Using health care failure mode and effect analysis™: The VA national center for patient safety's prospective risk analysis system. *The Joint Commission Journal on Quality and Patient Safety*, 28(5): 248-267.
- Drennan, L., & McConnell, A. (2007). *Risk and crisis management in the public sector*. New York: Routledge.
- Edwards, F. (2012). The evidence for a risk-based approach to Australian higher education regulation and quality assurance. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 34(3): 295-307.
- Hardy, K. (2014). *Enterprise risk management*. Somerset, US: Jossey-Bass.
- Jacobs, K. (1998). Costing health care: A study of the introduction of cost and budget reports into a GP association. *Management Accounting Research*, 9(1): 55-70.
- Lam, J. (2006). Emerging best practices in developing key risk indicators and ERM reporting. *Japan: James Lam and Associates*.
- Moeller, R.R. (2013). *Executive's guide to COSO internal controls*. Somerset, US: Wiley.
- Nor-Aziah, A.K., & Scapens, R.W. (2007). Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2): 209-247.
- Palermo, T. (2014). Accountability and expertise in public sector risk management: A case study. *Financial Accountability & Management*, 30(3): 322-341.
- Power, M. (2007). *Organized uncertainty: Organizing a world of risk management*. Oxford, UK: Oxford University Press.
- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham city council. *Management Accounting Research*, 20(1): 69-81.